

0- 792881

На правах рукописи

ВОШИНА ВЕРА МИХАЙЛОВНА

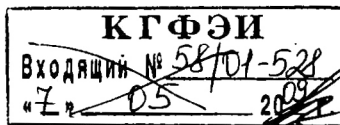
**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ ДОХОДОВ
ОТ ПАССАЖИРСКИХ ПЕРЕВОЗОК
НА ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОМ ТРАНСПОРТЕ**

Специальность: 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика»

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Москва - 2009



Работа выполнена на кафедре «Аудит» Государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования Всероссийского заочного финансово-экономического института.

Научный руководитель доктор экономических наук, профессор
Сотникова Людмила Викторовна

Официальные оппоненты доктор экономических наук, профессор
Булыга Роман Петрович

кандидат экономических наук, доцент
Кузьмина Татьяна Николаевна

Ведущая организация **Открытое акционерное общество «Научно-исследовательский институт железнодорожного транспорта» (ОАО «ВНИИЖТ»)**

Защита состоится «28» мая 2009 г. в 16⁰⁰ часов в ауд. А-200 на заседании диссертационного совета Д 212.040.01 при ГУО ВПО «Всероссийский заочный финансово-экономический институт» по адресу: 123995, ГСП-5, г. Москва, ул. Олеко Дундича, д. 23.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Всероссийского заочного финансово-экономического института.

Автореферат разослан «23» мая 2009



Ученый секретарь
диссертационного совета,
кандидат экономических наук,
доцент

Ситникова В.А.

1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Масштабы деятельности железнодорожного транспорта таковы, что имеют стратегическое значение для развития всей экономики страны, затрагивают интересы значительного количества людей. С 2001 по 2010 годы на железнодорожном транспорте реализуется Программа структурной реформы, утвержденная Правительством Российской Федерации в мае 2001 г.

В указанной Программе особенно подчеркивается необходимость повышения уровня корпоративного управления. При этом в процессе реформирования осуществляется переход от преимущественно линейно-функциональной структуры управления к дивизиональной.

ОАО «РЖД» является крупнейшим перевозчиком и владельцем инфраструктуры железнодорожного транспорта в Российской Федерации. В настоящее время из состава ОАО «РЖД» выделяются дочерние компании, в том числе осуществляющие деятельность по предоставлению услуг по перевозке пассажиров в дальнем следовании.

Федеральным законом о железнодорожном транспорте в Российской Федерации был установлен принцип недискриминационного доступа перевозчиков к инфраструктуре железнодорожного транспорта общего пользования, что в свою очередь способствовало появлению на рынке транспортных услуг компаний, предоставляющих услуги по перевозке пассажиров железнодорожным транспортом, как в поездах дальнего следования, так и пригородного сообщения.

Наряду с ОАО «РЖД» услуги по перевозке пассажиров в поездах дальнего следования оказывают такие перевозчики, как открытое акционерное общество акционерная компания «Железные дороги Якутии», ОАО «ГрандСервисЭкспресс», ОАО «Пассажирские перевозки» и их число постоянно растет.

При этом указанные компании осуществляют свою деятельность в рамках единого технологического процесса, а также единого



информационного пространства; осуществляют продажу проездных и перевозочных документов с использованием единой автоматизированной системы резервирования и продажи билетов АСУ «Экспресс».

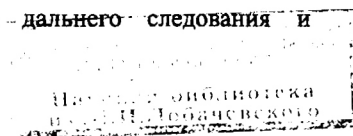
Территориальное размещение предприятий железнодорожного транспорта и единство технологического процесса, порядок формирования затрат и доходов от перевозок и другие факторы оказывают существенное влияние на порядок ведения бухгалтерского учета, что, в свою очередь, вызывает необходимость приобретения аудиторами дополнительных знаний.

Наиболее специфическим, как в плане применения первичных документов, так и отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета, составления налоговых регистров, ведения управленческого учета, является учет доходов от перевозок.

В целях приведения порядка ведения бухгалтерского учета доходов от пассажирских перевозок в соответствие с российскими и международными стандартами ведения бухгалтерского учета возникает необходимость уточнения момента признания доходов от пассажирских перевозок.

Указанные изменения приводят к необходимости постановки бухгалтерского учета в соответствии с новыми требованиями, совершенствования технологии обработки первичной информации, разработки новых форм отчетности, изменения методологии бухгалтерского учета доходов от пассажирских перевозок, корректировки программного обеспечения. В этой связи программа и методика проведения аудиторской проверки данного участка учета требуют пересмотра.

В сложившихся условиях реформирования отрасли разработка методики получения аудиторских доказательств достоверности отражения в бухгалтерском учете реализации услуг по перевозке пассажиров железнодорожным транспортом в поездах ~~дальнего следования и~~



отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности доходов от данного вида деятельности путем проведения аудиторских процедур по существу и аналитических процедур приобретает особую актуальность.

Методическое обеспечение аудиторской деятельности базируется на комплексе методов и методик, представляющих по существу внутренние стандарты аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и их профессиональных объединений.

Необходимость создания целостной, научно-обоснованной концепции оценки порядка отражения в бухгалтерском учете реализации услуг по перевозке пассажиров железнодорожным транспортом в поездах дальнего следования и достоверности отражения доходов от данного вида деятельности в бухгалтерской (финансовой) отчетности для целей внешнего аудита предопределила актуальность темы диссертации, ее цели и задачи, объекты, методы, информационную базу и направления использования результатов исследования.

Степень разработанности темы исследования.

Существенный вклад в изучение вопросов ведения бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности железнодорожного транспорта внесли такие российские ученые как: А.П. Красов, А.А. Вовк, Т.Н. Кузьмина, И.М. Ряхов, В.С. Быков и др.

Отдельные разработки в части выработки стандартов внутреннего контроля велись специалистами ОАО «РЖД». Однако, данные исследования были направлены исключительно на проведение проверок правильности и полноты взыскания денежных средств с пассажиров, порядка ведения кассовых операций и использования бланков строгой отчетности.

Вместе с тем теоретические и методические положения по обоснованию методики аудиторской проверки доходов от пассажирских перевозок железнодорожным транспортом в поездах дальнего следования

с учетом структурных изменений в отрасли до настоящего времени разработаны не в полной мере.

Цель и задачи исследования. Цель диссертации состоит в исследовании принципов ведения бухгалтерского учета доходов от перевозок и разработке методики аудиторской проверки доходов от пассажирских перевозок железнодорожным транспортом в поездах дальнего следования.

Для реализации основной цели были поставлены следующие задачи:

- проанализировать теоретические и методические основы порядка ведения бухгалтерского учета доходов от пассажирских перевозок;
- исследовать структуру доходов от пассажирских перевозок с точки зрения их признания в бухгалтерском учете;
- провести анализ организации системы внутреннего контроля доходов от пассажирских перевозок в поездах дальнего следования;
- сформировать программу и методику проведения аудиторской проверки реализации услуг по перевозке пассажиров в поездах дальнего следования и доходов по данному виду деятельности;
- разработать аудиторские процедуры проверки правильности отражения в бухгалтерском и налоговом учете доходов от пассажирских перевозок;
- обобщить выявленные в практике аудиторских проверок ошибки и нарушения в учете доходов от пассажирских перевозок;
- разработать предложения по совершенствованию системы бухгалтерского учета доходов от пассажирских перевозок.

Область исследования. Исследование соответствует п. 2.1. «Методология и технология аудита» специальности 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика» Паспорта научных специальностей ВАК РФ.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования являются теоретико-методические положения и организационно –

методические подходы к оценке достоверности отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности доходов от пассажирских перевозок в процессе проведения внешнего аудита. Объектом исследования избрана деятельность аудиторских организаций, специализирующихся в области внешнего аудита организаций железнодорожного транспорта; процессы и правила оказания аудиторских услуг; организация учета доходов от пассажирских перевозок на предприятиях железнодорожного транспорта.

Теоретическая и методологическая основы исследования.

Теоретической основой исследования послужили научные труды ведущих отечественных ученых и специалистов, раскрывающие методологические аспекты отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности доходов, характеризующие объекты аудита и методы получения аудиторских доказательств, определяющие состав и глубину аудиторских процедур в зависимости от результатов планирования проверки.

В своей работе автор опирался на богатое наследие отечественной учетно-аналитической школы, труды ученых, внесших значительный вклад в формирование методологии учета, анализа и финансового контроля: Ю. А. Бабаева, П. С. Безруких, С. М. Бычковой, М. А. Вахрушиной, Е. М. Гутцайта, Ю. А. Данилевского, В. Б. Ивашкевича, Н. П. Кондракова, А. П. Красова, Н. Т. Лабынцева, Л. Г. Макаровой, М. В. Мельник, Е. А. Мизиковского, С. А. Николаевой, В. Д. Новодворского, М.Ф. Овсийчу, О. М. Островского, В. Ф. Палия, В. И. Подольского, Н. А. Ремизова, А. Н. Романова, В. В. Скобары, Я. В. Соколова, Л. В. Сотниковой, В. П. Суйца, А. А. Терехова, В. А. Тереховой, С. М. Шапигузова, А. Д. Шеремета, Л. З. Шнейдмана и других, а также исследования зарубежных школ аудита – Р. Адамса, М. Бениса, Ф. Дефлиза, Г.Р. Дженика, В.М. О'Рейлли, Дж. Робертсона, Д.К. Лоббека, Р. Доджа, Д.Р. Кармайкла, Р. Монтгомери, Б. Нидлза, Дж. Рисса, М.Б. Хирша, Р. Энтони и других.

Диссертационная работа базируется на основных положениях законодательных актов Российской Федерации и нормативно-правовых документах Правительства Российской Федерации, Министерства Финансов России, Министерства транспорта России, других министерств и ведомств, а также международных и национальных стандартах аудита, международных стандартах финансовой отчетности.

Методической базой работы стали общенаучные принципы и методы исследования, предполагающие изучение экономических отношений и явлений в их развитии и взаимосвязи – анализ и синтез, индукция и дедукция, логический и комплексный подходы к оценке экономических явлений. Комплексный подход потребовал проведения исследований не только доходов от пассажирских перевозок, но и смежных участков учета – учета целевого финансирования, реализации работ (услуг) и др.

Научная новизна исследования. Научно обоснован и разработан подход к оценке достоверности отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности доходов от перевозок в процессе осуществления внешнего аудита. В результате проведенных исследований получили дальнейшее развитие организация и методический аппарат внешнего аудита.

Научная новизна содержится в следующих результатах, которые выносятся на защиту:

- разработана программа аудита доходов от железнодорожных перевозок, позволяющая сформировать мнение о достоверности отражения в бухгалтерском и налоговом учете операций по реализации услуг по перевозке пассажиров в поездах дальнего следования;
- предложен комплекс аудиторских процедур проведения проверки доходов от пассажирских перевозок, применяемых в процессе внешнего аудита с учетом особенностей осуществления хозяйственной деятельности по оказанию услуг по перевозке

пассажиров в поездах дальнего следования и структурных изменений в отрасли;

- в рамках формирования аудиторских процедур научно обоснованы подходы к составлению бухгалтерской и налоговой учетных политик в части учета доходов от перевозок;
- обобщены методические подходы к порядку осуществления аудиторских процедур по проверке взаимодействия аудируемого лица с другими перевозчиками в части получения доходов от перевозочных видов деятельности, а также взаиморасчетов с федеральными органами власти по оказанию социально - значимых услуг по перевозке пассажиров, в том числе в условиях государственного регулирования тарифов;
- систематизированы ошибки и нарушения в ведении бухгалтерского и налогового учета доходов от перевозок, что позволяет составить их классификацию, положенную в основу комплекса аудиторских процедур проверки доходов от перевозок, позволяющую повысить качество и эффективность аудиторской проверки;
- выработаны рекомендации по минимизации рисков возникновения ошибок при отражении в отчетности доходов от пассажирских перевозок.

Предлагаемые организационно-методические решения могут служить основой для создания внутренних стандартов аудиторских организаций, предназначенных на этапе планирования аудиторской проверки для общего ознакомления с системой внутреннего контроля, предварительной оценки надежности контрольной среды и отдельных средств внутреннего контроля в области учета доходов от перевозок, и подтверждения полноты отражения доходов в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Практическая значимость исследования заключается в разработке научного и методического аппарата, позволяющего решать актуальные

прикладные задачи планирования и проведения аудиторских проверок отдельных статей бухгалтерской (финансовой) отчетности с учетом отраслевой специфики в отношении доходов от оказания услуг.

К числу главных результатов, имеющих самостоятельное практическое значение, относятся разработанные методические рекомендации по оценке достоверности отражения в бухгалтерском учете доходов от пассажирских перевозок. По результатам проведенного исследования предложены варианты совершенствования системы ведения бухгалтерского учета доходов от пассажирских перевозок.

Апробация и внедрение результатов исследования.

Разработанные аудиторские процедуры в настоящее время широко применяются на железных дорогах – филиалах ОАО «РЖД» в целях осуществления внутреннего контроля за полнотой и правильностью отражения в отчетности доходов от пассажирских перевозок.

Рекомендации по совершенствованию системы ведения бухгалтерского учета доходов от пассажирских перевозок использованы в ОАО «РЖД» в рамках реализации проекта «Система бухгалтерского и налогового учета доходов от пассажирских перевозок в дальнейшем следовании».

Концептуальные положения, реализованные в ходе исследования, докладывались на внутривузовских научных и учебно-методических конференциях, организованных Всероссийским заочным финансово-экономическим институтом.

Публикации. Основные положения диссертации опубликованы в 6 работах общим объемом 1,67 п.л., в т.ч. 1 статья в издании, рекомендованном ВАК РФ.

Объем и структура диссертации. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников включающего 133 наименования, и 6 приложений. Работа содержит 7

рисунков (схем) и 16 таблиц. Общий объем работы 190 стр., в том числе приложения - 44 стр.

Во введении обоснована актуальность темы диссертационной работы, сформулированы цель и задачи исследования, определены предмет, объект, теоретические и методические основы исследования, сформулированы научная новизна и практическая значимость работы.

В первой главе «Организация бухгалтерского учета доходов от пассажирских перевозок на предприятиях железнодорожного транспорта» в целях разработки методики аудиторской проверки доходов от пассажирских перевозок проведен анализ порядка оказания услуг по перевозке пассажиров в поездах дальнего следования, составляющих доходов по пассажирским перевозкам и порядка отражения в бухгалтерском учете организаций железнодорожного транспорта хозяйственных операций по реализации пассажирских перевозок, применяемого в настоящее время.

Во второй главе «Методика аудиторской проверки доходов от пассажирских перевозок на предприятиях железнодорожного транспорта» определены подходы к построению методики аудита, дана характеристика системы внутреннего контроля, разработана программа аудита.

В третьей главе «Аудиторские процедуры проверки доходов от пассажирских перевозок» представлено подробное описание аудиторских процедур, применяемых при проведении проверки правильности формирования доходов от пассажирских перевозок. Определены цели и содержание аудиторских процедур. Представлены рабочие документы, составляемые в результате проведения аудиторских процедур. На основании проведенного анализа типичных ошибок, даны рекомендации по совершенствованию системы ведения бухгалтерского учета доходов от пассажирских перевозок.

В заключении обобщены выводы, предложения и рекомендации, намечены направления дальнейших исследований в области оценки

достоверности отражения в бухгалтерском учете информации о доходах от пассажирских перевозках на железнодорожном транспорте в процессе внешнего аудита.

В шести приложениях к работе приведены: перечень субсчетов плана счетов бухгалтерского учета, используемых для отражения выручки и доходов от пассажирских перевозок, перечень описей проездных и перевозочных документов, таблицы соответствия показателей отчетных форм счетам бухгалтерского учета и налоговым декларациям.

2. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

2.1. Принципы формирования доходов от пассажирских перевозок

Перевозка как предмет договорных гражданско-правовых отношений регулируется нормами главы 40 Гражданского кодекса Российской Федерации. По договору перевозки пассажира перевозчик обязуется перевезти пассажира в пункт назначения, а в случае сдачи пассажиром багажа также доставить багаж в пункт назначения и выдать его управомоченному на получение багажа лицу; пассажир обязуется уплатить установленную плату за проезд, а при сдаче багажа и за провоз багажа.

Пассажир вправе продлевать срок действия проездного документа, расторгнуть договор перевозки до отправления поезда, а также прервать поездку.

Выручка от пассажирских перевозок представляет собой суммы, начисленные за перевозки пассажиров, багажа, грузобагажа и почты, а также за дополнительные операции, связанные с перевозками.

Состав выручки от пассажирских перевозок в дальнейшем следовании представлена на рис. 1.

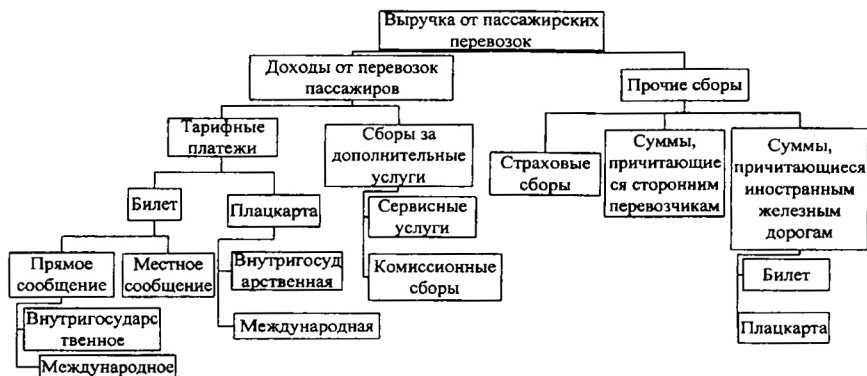


Рис. 1. Состав выручки от пассажирских перевозок в дальнем следовании

Данные по оформленным проездным (перевозочным) документам и отправлению пассажиров, багажа, грузобагажа и почты обобщаются в системе АСУ «Экспресс» и на основании ее данных ежемесячно формируются отчетные формы для целей управленческого, статистического, финансового, бухгалтерского и налогового учета.

Платежи за перевозки грузобагажа, почты, начисленные по грузобагажным квитанциям, квитанциям на пробег почтово-багажных вагонов обрабатываются в Едином комплексе интегрированной обработки дорожных ведомостей по грузовым перевозкам (далее - ЕК ИОДВ) по соответствующим кодам платежей и в автоматическом режиме передаются в Единую корпоративную автоматизированную систему управления финансами и ресурсами (далее – ЕК АСУФР).

Учет выручки от международных пассажирских перевозок производится в ЕК АСУФР без предварительного обобщения в других информационных комплексах на основании расчетных ведомостей по билетам, плацкартам, провозным платежам по перевозке багажа, грузобагажа и других расчетных документов, полученных от иностранных железных дорог и включенных в сальдовые ведомости (бухгалтерские выписки).

Суммы прочих поступлений учитываются обособленно от полученной выручки по пассажирским перевозкам и в зависимости от вида поступлений передаются по назначению.

Порядок формирования доходов от пассажирских перевозок представлен на рис. 2.

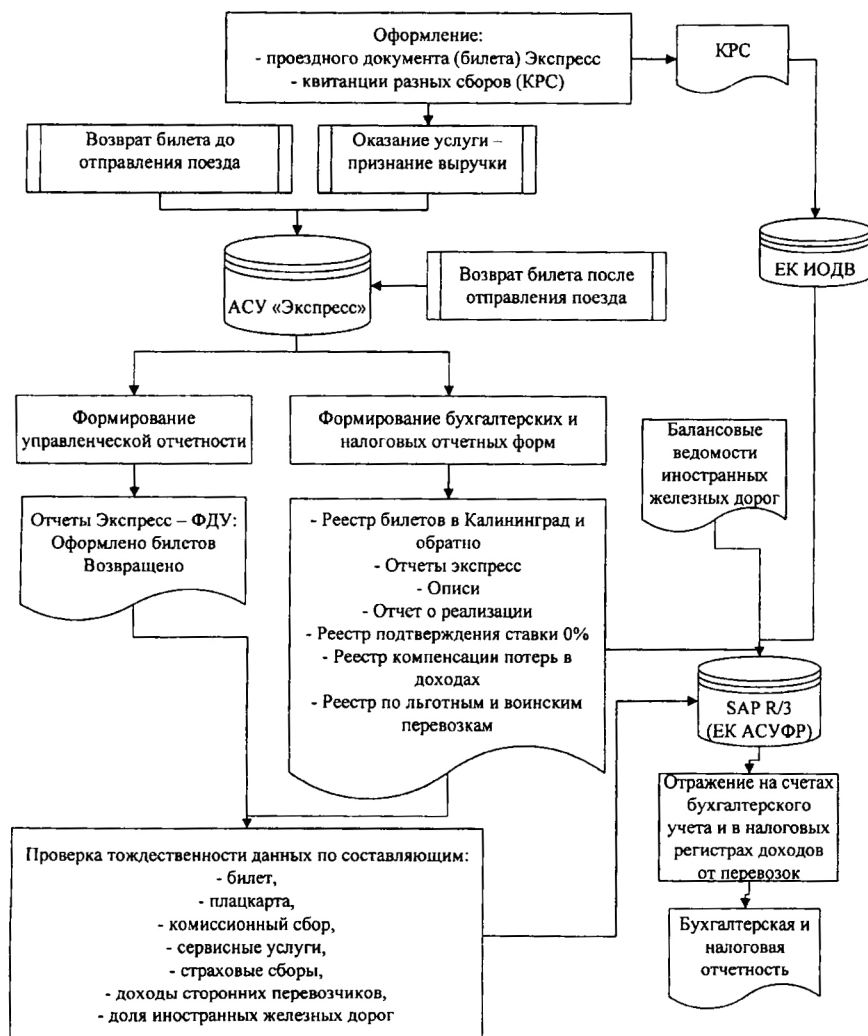


Рис. 2. Схема формирования доходов от пассажирских перевозок

Применяемая схема формирования доходов от пассажирских перевозок оказывает существенное влияние на порядок обработки получаемой информации для целей бухгалтерского и налогового учета, на организацию системы внутреннего контроля за полнотой отражения в учете доходов от пассажирских перевозок.

2.2. Особенности признания доходов от пассажирских перевозок для целей бухгалтерского и налогового учета

Продукт транспорта - перемещение, не имеет вещественной формы, потребляется в момент производства и не является объектом хранения.

Учитывая особенности перевозочного процесса, в момент отправления поезда существует достаточная степень уверенности в том, что услуга по перевозке будет оказана в полном объеме. В связи этим, в учетной политике организации, осуществляющей железнодорожные пассажирские перевозки, следует закрепить, что моментом признания выручки от пассажирских перевозок является дата оказания услуг – дата отправления пассажира.

Неоднозначным является порядок отражения в бухгалтерском учете сумм по расчетам с иностранными железными дорогами. Отдельные специалисты придерживаются позиции, что общая сумма по проданным проездным документам в международном сообщении должна учитываться в доходах перевозчика, а суммы, причитающиеся к уплате иностранным железным дорогам, должны соответственно отражаться в его расходах.

В соответствии с Федеральным законом Российской Федерации от 08 августа 2001 г. №128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности» перевозки пассажиров и багажа железнодорожным транспортом подлежат лицензированию. Под лицензируемым видом деятельности, понимается деятельность, на осуществление которой на территории Российской Федерации требуется получение лицензии. Учитывая изложенное, перевозчик имеет право осуществлять

перевозочную деятельность только на территории Российской Федерации. На территории иностранного государства обязанность по выполнению договора перевозки переходят соответствующему перевозчику.

В соответствии с Соглашением о международном пассажирском сообщении (СМПС) провозная плата за следование по территории иностранного государства и в подвижном составе, принадлежащем иностранной железной дороге, взыскивается железной дорогой, оформившей проездные документы, и распределяется между участниками перевозочного процесса. Железная дорога, оформившая проездной документ, осуществляет все расчетные операции с пассажиром. В случае, если возвращаются провозные платежи за перевозку, данная железная дорога вправе требовать возврата возмещения от тех железных дорог, для которых взимались платежи. Также при предъявлении претензии и иска пассажир обращается на железную дорогу, оформившую проездные документы, и железная дорога, удовлетворившая его требования, в праве требовать от других участвующих в перевозке железных дорог возврата возмещения в пределах причиненного ими ущерба.

Учитывая изложенное, суммы платежей, взысканных с пассажира за следование по территории иностранного государства и в вагонах, принадлежащих иностранным железным дорогам, не должны включаться в состав доходов перевозчика, оформившего проездной документ в международном сообщении.

Таким образом, такие составляющие стоимости проездного документа, как билет, плацкарта, сервисные услуги следует признавать в качестве доходов по моменту отправления поезда, а комиссионные сборы, страховые сборы, суммы, причитающиеся иностранным железным дорогам и сторонним перевозчикам – по моменту продажи, что должно быть закреплено в учетной политике аудируемого лица.

При составлении программы и методики аудита необходимо учитывать особенности признания доходов от перевозок для целей бухгалтерского и налогового учета.

2.3. Совокупность аудиторских процедур

Современная концепция аудита требует формирования совокупности аудиторских процедур, направленных на проверку всех предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. ФСА №5 «Аудиторские процедуры» указывает семь таких предпосылок: Существование, права и обязанности, возникновение, полнота, стоимостная оценка, точное измерение, представление и раскрытие.

На основе проведенного анализа был разработан состав аудиторских процедур, направленных на проверку соблюдения аудируемым лицом указанных предпосылок при формировании и отражении в бухгалтерском и налоговом учете доходов от пассажирских перевозок в поездах дальнего следования, с также разработаны сами процедуры.

Перечень необходимых аудиторских процедур представлен в табл. 1.

Таблица 1.

Состав необходимых процедур проверки достоверности отражения доходов от пассажирских перевозок

Индекс	Процедура
1	2
1	Проверка законности видов деятельности
2	Анализ учетной политики в части бухгалтерского учета по доходам по пассажирским перевозкам
3	Анализ своевременности признания доходов по пассажирским перевозкам
4	Анализ структуры и динамики доходов от пассажирских перевозок за проверяемый период
5	Анализ правильности оформления первичных документов
6	Анализ полноты поступления денежных средств
7	Анализ функционирования системы АСУ «Экспресс»
8	Анализ правильности формирования отчетных форм

Индекс	Процедура
1	2
9	Сверка данных итоговых описей по пассажирским перевозкам с бухгалтерским учетом ежемесячно
10	Проверка правильности ведения расчетов по проездным документам, проданным на поезда сторонних перевозчиков
11	Анализ правильности отражения средств целевого финансирования
12	Анализ правильности отражения средств целевого финансирования от снижения тарифа
13	Анализ данных бухгалтерской и управленческой отчетности.
14	Анализ учетной политики в части налогового учета по доходам по пассажирским перевозкам
15	Анализ применения ставок налогообложения налогом на добавленную стоимость в зависимости от вида сообщения
16	Проверка правильности применения ставок НДС при продаже проездных и перевозочных документов.
17	Подтверждение правильности формирования реестра для подтверждения ставки НДС 0%.
18	Проверка правильности заполнения налоговых деклараций

На этапе предварительного планирования аудиторской проверки доходов от пассажирских перевозок, для определения процедур, достаточных для выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности по рассматриваемому участку учета, разработан следующий перечень вопросов:

- какая из дат принимается в качестве момента признания доходов для целей бухгалтерского и налогового (дата продажи проездного документа; дата отправления поезда, дата прибытия поезда на станцию назначения);

- виды деятельности, осуществляемые аудируемым лицом (пассажирские перевозки в дальнем следовании, пассажирские перевозки в пригородном сообщении);

- порядок осуществления продажи проездных документов (самостоятельно, через агентскую сеть, Интернет продажа, транзакционные терминалы самообслуживания);

- виды оформляемых документов (за наличный расчет, льготные, воинские, безденежные, по транспортным требованиям, по банковским картам);
- осуществляемые виды перевозок (перевозка пассажиров, перевозка багажа, перевозка грузобагажа, перевозка почты);
- наличие перевозок с участием нескольких видов транспорта;
- по льготным перевозкам установлены ли органы компенсирующие стоимость проезда;
- виды сообщений, в которых осуществляется перевозка (внутрироссийское, внутрироссийское с транзитом по территории иностранных государств, межгосударственное, международное);
- оформляются ли проездные документы в поезда других перевозчиков;
- применение государственно регулируемых тарифов.

2.4. Экспертиза взаимоотношений со сторонними перевозчиками в процессе аудиторской проверки

Образовавшиеся на рынке транспортных услуг организации осуществляют различную деятельность в области пассажирских перевозок: перевозка пассажиров, как в дальнем, так и в пригородном сообщении, продажа проездных документов на поезда дальнего следования и пригородного сообщения. Каждая организация в условиях конкурентной среды пытается создать отличные от других условия работы, повышая тем самым свою привлекательность на рынке.

При проведении аудита формирования доходов от пассажирских перевозок аудитору необходимо обратить внимание на то, что предприятие, являясь перевозчиком, может осуществлять продажу проездных (перевозочных) документов как самостоятельно, так и через сеть посредников, а также осуществлять продажу проездных (перевозочных) документов на поезда, принадлежащие другим перевозчикам. При этом суммы от продажи проездных (перевозочных)

документов в поезда, принадлежащие другим перевозчикам, следует отражать обособлено, с последующей передачей их перевозчику.

При этом необходимо рассмотреть взаимоотношения сторон по следующим направлениям:

1. Кассы (кассиры и оборудование):

1.1. Расчеты с пассажирами осуществляются как за перевозки ОАО «РЖД» так и за перевозки стороннего перевозчика (далее по тексту - СП):

- кассир является работником СП;
- оборудование касс находится в собственности СП.

1.2. Расчеты с пассажирами осуществляются как за перевозки ОАО «РЖД» так и за перевозки СП:

- кассир является работником СП;
- оборудование касс находится в аренде СП.

1.3. Расчеты с пассажирами осуществляются за перевозки СП:

- кассир является работником ОАО «РЖД»;
- оборудование касс находится в собственности ОАО «РЖД».

2. Операции по возврату проездных документов:

2.1. Возврат денежных средств за билеты на поезда ОАО «РЖД» производится в кассах СП;

2.2. Возврат денежных средств за билеты на поезда СП производится в кассах ОАО «РЖД».

3. Отдельные операции: пассажир приобрел билет на поезд одного перевозчика, а совершил поездку на поезде другого.

Рассмотрение указанных вопросов позволит аудитору сформировать мнение о полноте отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности доходов от перевозок и корректности ведения взаиморасчетов между перевозчиками по выручке, полученной от реализации проездных документов.

2.5. Исследование взаиморасчетов по оказанию социально значимых услуг по перевозке пассажиров, в том числе в условиях государственного регулирования тарифов

При проведении аудиторской проверки отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности доходов от пассажирских перевозок аудитору следует провести анализ отражения в бухгалтерском учете социально-значимых перевозок, осуществляемых за счет бюджетных средств.

Существуют два различных по своим налоговым последствиям и отражению в бухгалтерском учете варианта поступлений бюджетных средств от органов государственной власти и управления:

- получение денежных средств по договорам с органами государственной власти и управления и внебюджетными фондами. При этом перевозчик не является бюджетополучателем согласно бюджетной росписи;

- получение компенсаций от органов государственной власти и управления на покрытие убытков от реализации товаров, выполнения работ и оказания услуг (при осуществлении государственного регулирования тарифов).

Отдельно следует рассмотреть порядок отражения средств целевого финансирования от снижения тарифа при перевозках в Калининградскую область и обратно.

При осуществлении внутрироссийских перевозок с транзитом по территории иностранного государства стоимость проезда по территории иностранного государства рассчитывается исходя из международных тарифов на пассажирские перевозки. Расчеты с иностранными железными дорогами в части стоимости билета по территории иностранного государства осуществляются исходя из международных тарифов. В соответствии с Постановлением ФЭК России от 17 декабря 2002 г. №92-т/5 установлен пониженный тариф на перевозки пассажиров в плацкартных и купейных вагонах в поездах дальнего следования при перевозке из (в)

Калининградской области в (из) другие регионы Российской Федерации до уровня стоимости проезда на аналогичное расстояние по внутрироссийскому тарифу.

Постановлением Правительства Российской Федерации от 21.12.2007 г. №916 утверждены Правила предоставления в 2008 – 2009 годах субсидий организациям железнодорожного транспорта на компенсацию потерь в доходах от выравнивания тарифов при перевозке пассажиров в сообщении из (в) Калининградской области в (из) другие регионы Российской Федерации. В соответствии с утвержденными правилами потери в доходах от выравнивания тарифа определяются как разность между доходами, которые организация могла бы получить без применения выравнивания тарифа, и доходами организации, полученными в результате выравнивания тарифа.

Однако, в рассматриваемом случае, как таковых «потерь в доходах» в учете у перевозчика не возникает.

Как было отмечено ранее, суммы платежей, взысканных с пассажира за следование по территории иностранного государства и в вагонах, принадлежащих иностранным железным дорогам, не подлежат включению в состав доходов железной дороги, оформившей проездные документы.

В результате реализации по внутригосударственному тарифу (вместо международного тарифа) стоимости пассажирских билетов, приходящейся на иностранную территорию в бухгалтерском учете возникает дебиторская задолженность.

При этом потерь в доходах перевозчика не возникает, полученные средства целевого финансирования следует направлять на покрытие дебиторской задолженности.

2.6. Классификатор ошибок и нарушений в учете доходов от пассажирских перевозок и минимизация рисков их возникновения в бухгалтерском учете

К возможным нарушениям, выявленным в ходе аудита доходов от пассажирских перевозок в дальнейшем следовании, можно отнести:

- невыполнение требований Учетной политики;
- несоответствие Учетной политики законодательству Российской Федерации;
- взыскание выручки не в полном объеме;
- нарушение технологии при оформлении проездных (перевозочных) документов;
- ведение учета в двух системах первичной обработки информации по перевозочным документам грузобагажа с расчетом через ТехПД;
- перераспределение доходов от перевозок грузобагажа между видами деятельности «пассажирские перевозки» и «грузовые перевозки»;
- некорректное формирование отчетных форм;
- некорректное занесение информации о проданных проездных документах и о фактически оказанных услугах в ЕК АСУФР;
- несовершенная методология бухгалтерского учета: отражение в учете факта заключения договора перевозки.

Детально проанализировав возможные ошибки, возникающие при отражении на счетах бухгалтерского учета доходов от пассажирских перевозок, можно классифицировать их по причинам возникновения:

- человеческий фактор при занесении информации в систему;
- несовершенный бизнес-процесс обработки информации;
- несовершенная методология ведения бухгалтерского учета.

В целях устранения указанных причин возникновения ошибок предлагается следующее:

Исключить человеческий фактор при обработке информации с проездных и перевозочных документов в настоящее время полностью не

представляется возможным, так как значительная доля билетных касс обрабатывает проездные документы в ручном режиме в связи с отсутствием каналов связи. Однако, можно минимизировать возникающие в связи с этим ошибки, для чего внести изменения в программное обеспечение АСУ «Экспресс» в части установления логического контроля за вносимой в систему информацией с проездных документов в разрезе всех составляющих стоимости проездного документа, а также информации, необходимой для корректного формирования отчетности и составления бухгалтерских записей.

В части дальнейшей обработки информации о проданных проездных документах предлагается создание автоматизированной системы, позволяющей учитывать доходы и формировать необходимую бухгалтерскую и налоговую отчетность по пассажирским перевозкам в дальнем следовании. То есть, формирование на основе единого информационного хранилища (из 9-ти Региональных центров системы АСУ «Экспресс») отчетности по пассажирским перевозкам в дальнем следовании в соответствии с требованиями бухгалтерского и налогового учета, формирование на основе информационного хранилища и передача в систему ЕК АСУФР данных для бухгалтерских и налоговых регистров.

Предложенный подход позволит повысить прозрачность бухгалтерской отчетности за счет отражения в учете операций с каждого проездного (перевозочного) документа, а не отражения сводных данных.

В диссертации изложены требования, предъявляемые к информационному хранилищу, для корректного формирования бухгалтерских записей на основании первичных документов.

В заключении отметим, что разработанный научный и методический аппарат позволит решать актуальные прикладные задачи планирования и проведения аудиторских проверок достоверности отражения в учете операций по реализации пассажирских перевозок и отражения доходов от пассажирских перевозок.

Основные положения диссертации опубликованы в следующих печатных работах автора:

1. Вошина В.М. Особенности компенсации потерь в доходах, возникающих в результате осуществления социально значимых перевозок железнодорожным транспортом – ж-л «Вестник Московского университета МВД России» М., 2008 №8 – 0,35 п.л. (издание, рекомендованное ВАК РФ).

2. Вошина В.М. Особенности организации бухгалтерского учета расходов на предприятиях железнодорожного транспорта в условиях реформирования отрасли. – Теоретические и методические основы реализации концепции развития бухгалтерского учета, экономического анализа в Российской Федерации: Материалы научно-практической конференции Всероссийского заочного финансово-экономического института 13 декабря 2005 г. Секция аудита/ под редакцией профессора В.И. Подольского. – М., 2006. – 0,25 п.л.

3. Вошина В.М. Особенности отражения в бухгалтерском учете выручки (доходов) от пассажирских перевозок в дальнем следовании – ж-л «Экономика железных дорог» М., 2007 №2 – 0,3 п.л.

4. Вошина В.М. Аудит формирования доходов от пассажирских перевозок в дальнем следовании– ж-л «Экономика железных дорог» М., 2007 №11 – 0,25 п.л.

5. Вошина В.М. Влияние реформирования железнодорожного транспорта на порядок ведения бухгалтерского учета доходов от перевозок – ж-л «Экономика железных дорог» М., 2007 №12 – 0,3 п.л.

6. Вошина В.М. Аудит учета выручки (доходов) перевозок пассажиров в дальнем следовании железнодорожным транспортом – ж-л «Образование. Наука. Научные кадры» М., 2008 №4 – 0,22 п.л.

ЛР ИД № 00009 от 25.08.99 г.

Подписано в печать 15.04.2009. Формат 60х90 $\frac{1}{16}$.
Бумага офсетная. Гарнитура Times New Roman Cyr.
Усл. печ. л. 1,1. Тираж 100 экз. Заказ № 1138.

Отпечатано в редакционно-издательском отделе
Всероссийского заочного
финансово-экономического института (ВЗФЭИ)
с оригинал-макета заказчика.
Олеко Дундича, 23, Москва, Г-96, ГСП-5, 123995

